дель, яка базується на нормативному підході до дослідження об'єкта планування. Вона повинна включати постановку й обгрунтування цілей капіталовкладень, поданих у вигляді цільової функції задачі; перелік планованих інвестиційних проектів з урахуванням імовірних термінів їхнього запровадження в експлуатацію; систему обмежень, що впливають на хід реалізації програми і визначають прийняття рішень про інвестування.

Література

1. Бирман И.Я. Оптимальное программирование. – М., «Экономика», 1968. – 232 с.
2. Философский словарь / Под ред. И. Т. Фролова. – 6-е изд., перераб. и доп. – М.: Политиздат, 1991. – 560 с.
3. Бирман И. Я. Методология оптимального планирования. – М., «Мысль», 1971. – 260 с.
4. Емельянов А. С. Эконометрия и прогнозирование. – М.:Экономика, 1985. – 208 с.
5. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер. с нем. / Под ред. и с предисл. А. А. Турчака, Л. Г. Головача, М. Л. Лукашевича. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 800 с.: ил.
6. Ланге О. Оптимальные решения. – М., «Прогресс», 1967. – 286 с.
7. Ромакин М. И. Оптимизация планирования производства. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 109 с., ил.
8. Шелобаев С. И. Математические методы и модели в экономике, финансах, бизнесе. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 1999. – 367 с.
9. Бланк И. А. Основы финансового менеджмента. В 2х т. – К.: Ника-Центр: Эльга, 1999. – 592 с.: ил.

Статья поступила в редакцию 11.12.2003

А.Ф.БЄЛІЧЕНКО,*доцент, ДонНТУ*
О.М.МІНОЧКІНА , *ДонНТУ*
О.Ю ШМАТКО, *ДПА в Донецькій області*

СИСТЕМНИЙ ПІДХІД В ДОСЛІДЖЕННІ ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІННЯ ОПОДАТКУВАННЯМ

Податкова система України, що зазнає еволюційних змін при переході до ринку, істотно впливає на темпи економічного розвитку держави, виконання планових показників надходжень до доходної частини бюджету, функціонування національного ринку, стимулювання інвестиційного процесу, функціонування і ділову активність підприємницьких структур, але цей вплив є негативним. Однобічна фіскальна спрямованість податкової системи і прагнення до миттєвого поповнення бюджету, недотримання економічної обгрунтованості податкових реформ призвели до надмірного податкового навантаження на виробників, дестабілізації фінансового стану підприємств, відсутності інвестиційної діяльності, падінню реальних обсягів валового внутрішнього продукту, зубожінню широких мас населення, загостренню політичної ситуації в країні тощо. Необхідність стабілізації економіки вимагає вдосконалення податкової системи, перетворення її в надійний інструмент управління соціально-економічними процесами в Україні. За цих умов важливого значення набуває розробка оптимальної структури менеджменту податкової системи і її функціонування.

Однією з центральних проблем теорії і практики податків, зокрема і у побудові системи оподаткування, є формування цілісної системи принципів оподаткування. Пояснюється це тим, що тільки за допомогою принципів оподаткування стає можливим зробити оцінку діючої податкової системи, виявити переваги і недоліки цієї системи, що є основою для визначення шляхів її удосконалення.

Принципи оподаткування можна ви-

© **А.Ф.Бєліченко,О.М.Міночкіна,О.Ю.Шматко,2003**

значити як узагальнені, систематичні погляди та ідеї, пов'язані з оподаткуванням.

Визначенням принципів "правильного" оподаткування займалося багато дослідників, ці принципи в основному збігаються, але з часом зазнають змін.

В роботі "Багатство націй" (1776) [2] Адам Сміт вперше запропонував правила, яких необхідно додержуватись при формуванні податкової системи:

- Суб'єкти кожної держави повинні вносити максимально можливий вклад на підтримку дій уряду пропорційно їхній індивідуальній платоспроможності, тобто пропорційно доходам, які вони отримують під захистом держави.
- Податок, який кожний індивід має сплачувати, мусить бути чітко визначеним і незмінним. Час сплати, спосіб сплати і кількість грошей, яку слід сплатити, мають бути визначені просто, чітко і зрозуміло як платникові, так і всім іншим.
- Будь-який податок має стягуватися у найсприятливіший для платника час і спосіб.
- Кожний податок повинен бути продуманий таким чином, аби вилучити з кишені платника якомога менше, а внести до державної скарбниці якомога більше.

Іншими словами ці принципи можна сформулювати як принципи справедливості (ліквідація привілеїв), визначеності, зручності, економії.

В XIX сторіччі з'явились нові підходи до принципів оподаткування. Німецькою економічною школою були запропоновані принципи оподаткування з урахуванням слідуючих аспектів:

§ податку як дохода для державного бюджету;

§ економічної політики;

§ законодавчої і адміністративної структури;

§ етики і добробуту.

В нинішніх умовах поширені ідеї американських економістів, які приділяють більше уваги впливу податків на економіку. І з цієї точки зору принципи оподаткування податкової системи виражені таким чином:

§ податкова система повинна бути справедливою (основна увага приділяється ступеню прогресивності або платоспроможності платників);

§ податкова система повинна бути прозорою, чіткою і незмінною;

§ податкова система не повин-на заважати оптимальному розміщенню виробничих факторів на ефективних ринках і має бути гнучким автоматичним стабілізатором;

§ досягнення мінімальних витрат на стягнення податків.[9, с.166]

Удосконалюючи визначення принципів оподаткування, науковці зробили перші кроки на шляху дослідження податків як системного явища.

Ціллю статті є розробка принципів створення системи оподаткування, ефективної в сучасних ринкових умовах й визначення шляхів її оптимізації

Аналізувати податкові принципи можна з точки зору різних підходів.

Наприклад, Омельянович Л.О. поділяє принципи оподаткування на класичні (визначають фундамент податкових відносин незалежно від простору і часу) і організаційно-економічні (у відповідності до типу держави, політичного устрою і можливостей соціально-економічного розвитку). [7, с.45]

Соколовська А.М. пропонує визначати принципи як загальні, які наводяться різними вченими в тому чи іншому формулюванні і на яких базується будь-яка податкова система, та – особливі, що пов'язані з особливостями соціально-економічного розвитку країни і завданнями, розв'язанню яких повинна сприяти податкова система. [7, с.22]

Буряковський В.В. також поділяє принципи на класичні, що викладені А.Смітом, і – сучасні, які відображають реалії економічного і політичного життя держави. [4, с.22]

Отже, підходи Омельянович Л. О., Соколовської А.М. та Буряковського В.В. співпадають.

Юрай Немець пропонує принципи оподаткування розділити на такі дві групи. Одну групу складають позитивні принципи оподаткування , такі, що стосуються впливу податків на економіку, а іншу групу формують принципи, які стосуються питань податкової політики, цінностей. Принципи першої групи мають "технічний" характер і

вирішують проблему зведення до мінімуму витрат на оподаткування. Найважливішими з цих принципів є ті, що регламентують перекладання податків і надмірний податковий тягар, або вплив оподаткування на загальний добробут. Принципи другої групи мають нормативний характер і служать для визначення справедливої і правильної податкової системи і податкової політики. Цікавим також є підхід, коли принципи оподаткування поділяються на такі, що визначають справедливість податкової системи, і такі, що визначають її ефективність, а за тим розглядається проблема суперечності між цілями ефективності та справедливості. [9, с.167] Але підхід Ю. Немеця надихає на те, що одна група - позитивні принципи оподаткування, а друга група – негативні принципи, і що справедливість не може бути ефективною.

Вишневська О.М. пропонує для змішаної економіки принципи оподаткування розділяти на базові (вигоди, платоспроможності), які вважаються засновлюючими і найбільш важливими, і додаткові принципи (гнучкість, субсидарність, політична відповідальність, чистий доход, нейтральність, економічність, адміністративна простота, первинність бухгалтерського обліку). [10, с.119]

Необхідно зауважити й на те, що значення деяких принципів оподаткування з часом змінювалося. Так у XVIII сторіччі головним у дотриманні справедливості було ліквідація привілеїв, на сьогодні– це ступень прогресивності або платоспроможності.

Слід відзначити і зміну ставлення до субординації принципів оподаткування. Зокрема А. Вагнером на перше місце були поставлені фіскальні принципи достатності та еластичності оподаткування, тоді, як більшістю його попередників і сучасників були віддані пріоритети принципу справедливості оподаткування. Відповідно точки зору В. Твердохлєбова вищим принципом обкладання податками є розвиток продуктивних сил країни. Хоча Дж. Е. Стігліц на перше місце ставив принцип економічної ефективності, згідно з яким податкова система не повинна заважати ефективному розподілу ресурсів. Соколовська також приділяє увагу визначенню основного (основних) системоутворюючого принципу побудови податкової системи, який вважає чинником, що забезпечує сумісність елементів податкової системи, їх відповідність один одному та зовнішньому середовищу, а також виконуючого роль цілі. [8, с.23, 44] Багатьма дослідниками сучасної фінансової науки, найбільш важливими і засновлюючими визнаються принципи: платоспроможності, що стосується збирання надходжень бюджету і зосереджений на розподільчій природі оподаткування, і вигоди (еквівалентності), що стосується видатків і визначає справедливий спосіб оплати вигід, які забезпечує уряд.

На погляд авторів, має місце протиріччя між самим науковим визначенням принципу і застосуванням його окремими дослідниками в оподаткуванні. У філософському розумінні «принцип (лат. principium – первоначало, основа) – 1) исходное, не требующее доказательств положение теории (то же, что аксиома или постулат); 2) внутреннее убеждение, неизменная позиция или правило поведения», «То же, что и основание, т.е. что лежит в основе некоторой совокупности фактов или значений». [6] Тому не можна погодитись із деякими точками зору відносно поділу принципів оподаткування на основні (базові, класичні, засновлюючі, головні, загальні та ін.) і не основні (доповнюючі, сучасні, другорядні, особливі та ін.), а також визначення їх субординації. Керуючись науковим визначенням принципу можна зробити висновок, що кожна податкова система повинна базуватись на єдиній системі принципів, яка враховує всі принципи без виключення, де всі з них є важливими, але в окремих умовах (соціально-економічні, політичні та ін.) може змінюватись їх цінність і вагомість, а також механізм їх реалізації може бути різним. Найбільш чітко наукові принципи оподаткування викладені А. М. Соколовською, до яких віднесено такі принципи: достатність, адекватність, ефективність, соціальна справедливість, стабільність, еластичність (гнучкість), адміністративна простота та економічність.[8, с.187-188]

При формуванні системи управління оподаткуванням також необхідно врахову-

вати причинно-наслідковий зв'язок між методологією оподаткування, справлянням оподаткування і управлінням системою оподаткування.

Згідно Закону України „Про систему оподаткування" від 18.02.1997 р. (зі змінами) [1], до принципів оподаткування віднесено: стимулювання науково-технічного прогресу, технологічного оновлення виробництва, виходу вітчизняного товаровиробника на світовий ринок високотехнологічної продукції; стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності; обов'язковість; рівнозначність і пропорційність; рівність, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; соціальну справедливість; стабільність; економічну обгрунтованість; рівномірність сплати; компетенцію; єдиний підхід; доступність. Проте податкове законодавство нашої держави не дає визначення принципів оподаткування, що протирічить загальновизначеним нормам правового регулювання оподаткування у розвинутих країнах, в основу побудови податкових систем яких покладені наукові принципи. При аналізі самих принципів оподаткування, врахованих в Законі України „Про систему оподаткування", слід відзначити такі недоліки: відсутність загальновизнаних науково обгрунтованих принципів оподаткування, таких як фіскальна достатність та еластичність (гнучкість), економічна ефективність та адміністративна простота; вузьке тлумачення деяких принципів оподаткування, яке відмінне від загальноприйнятого визначення у фінансовій науці.

Той факт, що податкова система України не достатньо орієнтована на реалізацію наукових принципів оподаткування, свідчить про те, що вона не сформувалася як органічна цілісність.

Окремі елементи можуть створювати податкову систему лише за тих умов, коли між ними існують зв'язки відповідності, взаємоузгодженості, сумісності. Системоутворюючими чинниками при побудові податкової системи й виступають наукові принципи оподаткування, які є теоретичним узагальненням потреб практичної організації оподаткування.

Слід враховувати також залежність оподаткування й від окремих чинників – рівня розвитку економіки і суспільних відносин, які були розглянуті ще Робертусом, та глибше визначені А.Вагнером: організації народного господарства і промисловості, прав власності; політичного устрою; господарських груп; соціальних груп; організації військового захисту. [8, с.62]

Становлення наприкінці XIX – початку XX ст. у розвинутих країнах сучасних податкових систем обумовило актуальність дослідження різних аспектів їх становлення. В процесі аналізу формування податкових систем фінансовою наукою досліджено багато проблем, до основних з них віднесено проблему чисельності податків, проблему співвідношення прямих і непрямих податків в системі оподаткування, проблему ефективної податкової структури, проблему оптимізації оподаткування. Слід зауважити на відсутність в цьому переліку проблеми підвищення ефективності управління оподаткуванням, а точніше вона розглядається частково, тільки у відношенні структури, що свідчить про невиконання принципу системності в управлінні оподаткуванням.

Управління оподаткуванням - це дуже важлива сфера науково-практичних досліджень і методичних дій , які є складовою частиною загальної теорії та практики управління, а також воно базується на фундаментальних знаннях економічних, юридичних, політичних і інших наук, збагачених сучасною світовою і вітчизняною практикою. Управління оподаткуванням – це сфера управлінських дій, які мають найбільші соціальні наслідки. Недоліки в управлінні оподаткуванням можуть сприяти податковим правопорушенням, в результаті зменшуються надходження податків в бюджет і взагалі в державі може виникнути соціальна напруга.

Методологією вирішення вказаних проблем є системний підхід, що грунтується на вивченні загальних закономірностей функціонування і якостей систем управління, їх структуризації і кількісному порівнянні альтернатив.

Для впровадження системи оподаткування в дію, з додержанням усіх принци-

пів її побудови, необхідно сформувати механізм управління системою оподаткування. Тобто стає питання про створення системи управління оподаткуванням. Таким чином, принципи оподаткування і принципи управління системою оподаткування – це різні категорії.

Основою побудови методики аналізу і синтезу системи управління оподаткуванням у конкретних умовах, як і інших систем управління, є виконання принципів системного аналізу, що є основною складовою системного підходу. Ці принципи можна визначити як деякі положення загального характеру, що узагальнюють досвід роботи людини із системою управління.

Універсальні принципи управління, розроблені Анрі Файолем (класична школа в управлінні)[5, с.68], які з часом удосконалювались і є актуальними сьогодні, виходячи із системного аналізу можливо використати для визначення принципів управління оподаткуванням, до яких слід віднести :

- принцип системності
- принцип первісності цілі
- принцип кількісної і якісної оцінки
- принцип економічності
- принцип врахування ризиків
- принцип ієрархії
- принцип розвитку

Принцип системності означає погляд на систему управління оподаткуванням як на ціле і як на сукупність частин, що орієнтує на розчленування системи одночасно із збереженням уяви про неї як про ціле, а також у відповідності до цього принципу проводиться процедура виявлення зв'язків між елементами системи і зовнішнім середовищем. Та в першу чергу систему управління оподаткуванням слід розглядати як частину (елемент, підсистему) іншої системи – системи управління державою в цілому, яка по суті є законодавчо-регулювальною системою. Також необхідно враховувати корисність виділення модулів у системі і погляд на неї як на сукупність модулів, що дає можливість замість частини системи досліджувати вхідні і вихідні впливи, тобто, якщо це потрібно, можливо абстрагуватись від зайвої деталізації.

Як і в кожній системі управління, в податковій системі управління необхідно розглядати сумісно структуру і функції, враховуючи пріоритет функцій над структурою. Кожна структура тісно пов'язана із функціями системи і її частин, і у випадку надання системі нових функцій потрібно переглядати її структуру. На практиці, в системі управління оподаткуванням, спостерігались випадки, коли при наданні їй з боку старшої системи нових функцій, достатньо тривалий час зволікалось прийняття рішення відносно зміни структури. Наприклад, із введенням в дію зміни податкового законодавства відносно відшкодування податку на додану вартість і посилення функції контролю за цим (обов'язкова перевірка всіх підприємств, що декларують суми до відшкодування) майже півроку не було вирішене питання, яким підрозділом податкової служби цей контроль повинен здійснюватися і за рахунок якої чисельності. Це призвело на той час до випадків безконтрольного відшкодування податку на додану вартість і значних втрат бюджетних коштів. Слід зауважити й на те, що оскільки функції, що виконуються, складають процеси, то має сенс виділяти процеси, функції, структуру.

Принцип первісності цілі. Цілі підпорядковуються всі елементи системи. Слід зауважити на те, що ця ціль визначається зовнішніми чинниками – завданнями, які стоять перед економікою конкретної країни на конкретному етапі її розвитку. В системі управління оподаткуванням основна ціль (функція основного призначення) визначається старшою системою. Згідно Закону України "Про систему оподаткування" (із змінами і доповненнями) система оподаткування створена для збору у встановленому законами України порядку податків і зборів (обов'язкових платежів) у бюджети і державні цільові фонди. Базуючись на першочерговому усвідомленні цієї головної цілі й повинне здійснюватися управління системою оподаткування, що дозволить визначити її основні суттєві властивості, показники якості і критерії оцінки. А тому кожна спроба зміни у системі управління оподаткуванням або її удосконалення повинні оцінюватися відносно того, допомагає або заважає це до-

сягненню головної цілі. На протязі становлення системи управління оподаткуванням у нашій державі спостерігались такі втручання в дію цієї системи, які порушували цей принцип. Як приклад цього можна привести структурні зміни, що відбулися в податковій службі у середині 90-х років, коли відійшли від контролю за нарахуванням і сплатою всіх податків і платежів одним податковим інспектором, за котрим була закріплена певна кількість платників, і встановили нову структуру, яка передбачала виконання тих самих функцій з боку декількох інспекторів різних відділів, що були створені за видами податків. Це призвело до збільшення штату податківців, погіршення якості їх роботи і ускладнень у відносинах між органами податкової служби і платниками податків, що разом з іншими причинами також вплинуло на зменшення надходжень до бюджету. Ї зараз вирішується питання до повернення попереднього порядку роботи податкових органів і відповідно - до зміни їх структури.

Принцип кількісної і якісної оцінки. Якість функціонування податкової системи управління, як і інших систем управління, можливо оцінювати тільки відносно до системи більш високого порядку. Тобто для визначення ефективності функціонування системи необхідно уявити її як частину більш загальної і проводити оцінку зовнішніх якостей системи, що досліджується, для оцінки її впливу на ступень досягнення цілей і задач суперсистеми.

Принцип економічності передбачає самоокупання витрат. Для виконання завдання з вирішення проблем на державних рівнях необхідний результат діяльності податкової служби повинен бути більшим на суму витрат на її утримання і розвиток, тобто доходна частина бюджету держави повинна покривати й ці витрати. Тому особливого значення набуває проблема ефективності роботи державної податкової служби.

Принцип врахування ризиків. Податковій системі управління, як і кожній системі, приватне досягати необхідного кінцевого стану, що не залежить від часу і може бути визначений виключно власними характеристиками системи при різних початкових умовах і різними шляхами. Це є формою стійкості у відношенні до початкових умов і обмежень. При тому необхідно обов'язково враховувати можливість невизначеності і випадковості у системі, що може бути пов"язано із не повною визначеністю структури, функціонування, зовнішніх впливів. Система управління оподаткуванням є складною відкритою системою, яка не підкоряється законам імовірностей і тому потребує оцінювання можливості найгірших ситуацій, тобто ризиків, розгляду їх і врахування. Наява цих ризиків визначається ступенем невизначеності і чим вона більше, тим більше ризиків.

Принцип ієрархії. Це введення у системі управління ієрархії частин та їх ранжування для спрощення розробки системи, при чому також встановлюється порядок розгляду її частин. Принцип ієрархії передбачає конкретну ступень децентралізації – поєднання централізованого і децентралізованого управління. При посиленні децентралізації в управлінні може зменшитись час на адаптацію системи, що суттєво вплине на функціонування системи у середовищі, яке в сучасних умовах має властивість швидко змінюватися. Тобто те, що в централізованій системі можливо зробити за тривалий час, у децентралізованій системі буде здійснюватися достатньо швидко. Недоліком централізованого управління є складність прийняття управлінських рішень в умовах величезного потоку інформації, що повинна перероблятися у старшій системі управління, і збільшення ризику, тому що зростає дія фактору часу у прогнозуванні ситуацій. Тому в системі управління оподаткуванням, як в складній системі, необхідне досягнення оптимального поєднання цих двох рівнів управління. Коли середовище змінюється, децентралізована частина системи успішно справляється з адаптацією поведінки системи до цього середовища і досягненням головної цілі системи за рахунок оперативного управління, а у випадках різких змін у середовищі, здійснюється централізоване управління з переводу системи у новий стан, і тому доцільно стратегічні питання сконцентрувати на вищому рівні ієрархії, а оперативне управління – на регіональному. В

системі управління оподаткуванням нашої країни на сучасному етапі її розвитку переважає централізоване управління, що має вказані негативні наслідки, і потребується продовження вирішення проблеми із створення власної податкової бази для кожного рівня централізованої, регіональної і місцевої влади. Для цього необхідно посилити роль місцевих податків, розвинути їх структуру, а також змінити порядок перерозподілу державних податків й перейти від централізованого методу їх перерозподілу до створення системи цільових трансфертних фондів.

Принцип розвитку. Це врахування властивості системи управління оподаткуванням, як кожної системи, змінюватися, адаптуватися до середовища і взаємодіяти з ним, розширятися, замінювати частини. Тому в основу системи управління оподаткуванням необхідно закладати можливості розвитку, нарощування (модернізації), вдосконалення. І обов'язково слід зауважити на необхідність врахування попередньої історії розвитку системи і аналогічних їй систем управління оподаткуванням інших країн, їх досвіду, а також сучасних тенденцій розвитку.

Проведене дослідження наводить до висновку, що знання і врахування цих принципів в системі управління оподаткуванням дає можливість краще уявити суттєві сторони проблем, пов'язаних з оподаткуванням, врахувати увесь комплекс взаємозв'язків і забезпечити створення оптимальної системи оподаткування. Це дозволить вирішити цілу низку проблем:

- забезпечення збільшення доходної частини бюджетів всіх рівнів для підвищення рівня розв"язання соціальних проблем;
- створення прогресивної моделі управління державою, в якій визнати інститут місцевого самоврядування;
- мінімізації надмірного податкового тягаря;
- зниження рівня тіньової економіки;
- розвитку підприємництва та ін.

Подальші дослідження спрямовані на конкретизацію взаємозв'язків у системі управління оподаткуванням. Кінцевою ціллю досліджень цього напрямку є розробка моделі системи управління податками з урахуванням оптимізації з основних її характеристик.

Література

1. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про систему оподаткування» від 18 лютого 1997р. №77 – ВР /Відомості Верховної Ради України. – 1997. - №16. – С.255-263.

2. Adam Smith, An Inquiry into the Nature and Cause of the Wealth of Nations, Modern Library Edition. (New York: Random Hous,1937), pp.777-779. Quoted in Mikesell, 1991, pp.229-230.

3. Анфилатов В.С., Емельянов А.А., Кукушкин А.А. Системный анализ в управлении. – М.: Финансы и статистика, 2002.-368с.

4. Буряковський В.В. та ін. Податки. – Дніпропетровськ: Пороги, 1998. – 611с.

5. Мескон М.Х., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента. – М.: Дело, 1997. – 704 с.

6. Новая философская энциклопедия. Т.4.- М.: Мысль, 2001.- С.317.

7. Омельянович А.А., Папаика А.А., Орлова В.А., ДемьяненкоГ.Е., Севка В.Г. Налоги и налоговые системы. – Донецк: ДонДУЕТ им. М. Туган-Барановского, 2002.-204с.

8. Соколовська А.М. податкова система України: теорія та практика становлення. – К.: НДФІ, 2001. – 372с.

9. Юрай Немец, Глена Райт. Державні фінанси: Теорія і практика перехідного періоду в Центральній Європі. – К.: Основи, 1998. – 413 с.

10. Финансы, учет, банки. Сборник научных трудов. Выпуск 8. Часть 2 / Под общ. ред. Егорова. – Донецк: Дон НУ, 2002.– 534 с.

Статья поступила в редакцию 11.12.2003